

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS**

RICARDO BLAUTH

CONTROLE INTERNO:

Um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos (terceiro setor)

Porto Alegre

2018

RICARDO BLAUTH

CONTROLE INTERNO:

Um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos (terceiro setor)

Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças, pelo Curso de MBA em Controladoria e Finanças da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Me. Jonas Ismael da Silva

Porto Alegre

2018

CONTROLE INTERNO: Um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos (terceiro setor)

Ricardo Blauth*

Prof. Me. Jonas Ismael da Silva**

Resumo: Este artigo tem como objetivo identificar o funcionamento do sistema de controles internos da entidade XYZ. Na metodologia classificou-se a pesquisa através dos seguintes aspectos, quanto à natureza é aplicada, quanto aos objetivos é descritiva, quanto aos procedimentos é um estudo de caso e quanto à abordagem do problema é de caráter qualitativo. A coleta e análise dos dados tiveram como parâmetro a aplicação de um questionário com os colaboradores, estes dados foram descritos e apresentados graficamente. Como resultado, percebeu-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente o funcionamento adequado do sistema de controles internos, com base nos componentes do COSO. Conclui-se na pesquisa que existem contribuições do controle interno associada à tomada de decisão, contanto que seja utilizado e monitorado adequadamente, no intuito de assessorar os gestores na salvaguarda de seus ativos com informações fidedignas, que auxiliam na prevenção de erros e fraudes.

Palavras-chave: Controle interno. COSO. Tomada de Decisão.

1 INTRODUÇÃO

O ambiente organizacional permite a criação de relações, a construção de padrões de procedimentos e a formação de desafios que atraem novas oportunidades. Nesse contexto, algumas mudanças fazem parte do meio corporativo, tendo em vista a continuidade e o crescimento de uma empresa. (ALVES FILHO, 2011).

Para Attie (2011), a Contabilidade é o instrumento que estuda o patrimônio da entidade, em função dos atos e resultados auferidos pela Administração. Como área de especialização contábil tem-se a auditoria, que visa analisar a posição patrimonial, financeira e econômica da companhia, em conformidade com as práticas contábeis no Brasil.

Crepaldi (2012) complementa que a auditoria tem atuação independente, com o objetivo de proporcionar avaliações, opiniões, assessoria e informações sobre o

* Acadêmico do Curso de MBA em Controladoria e Finanças pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

** Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS e Professor Orientador do Curso de MBA em Controladoria e Finanças pela UNISINOS.

desempenho das atividades da organização. Dentre os tipos têm-se as auditorias externa e interna.

Conforme Almeida (2010), a auditoria externa ou auditoria independente – como também é conhecida, tem a função de examinar e expressar sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa. Enquanto isso, a auditoria interna surgiu da ramificação da auditoria externa, a partir da necessidade de destacar as normas ou procedimentos internos, sendo importante averiguar se estes são seguidos pelos empregados da organização.

Do ponto de vista da auditoria, o controle interno possui grande influência, pois tem como papel zelar o patrimônio para qualquer perda ou risco devido a erros e irregularidades. Como características indispensáveis estão a precisão e a confiabilidade dos informes contábeis, financeiros e operacionais, com informações apropriadas que compreende todos os meios planejados em uma empresa para gerir, restringir, e fiscalizar suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. (ATTIE, 2011).

Conforme Olak e Nascimento (2010), as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), de modo geral, buscam provocar mudanças sociais nos indivíduos e na sociedade, entretanto, sem auferir lucratividade econômica. De acordo com o art. 44, da Lei nº 10.406 (BRASIL, 2002) e suas alterações, as seguintes ESFL são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado: associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada.

Este trabalho tem como objetivo identificar o funcionamento do sistema de controles internos da entidade XYZ. Nesse contexto, o problema de pesquisa gira em torno da seguinte questão: qual a melhor forma de identificar o funcionamento do sistema de controles internos na entidade XYZ?

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Auditoria

Conforme Franco e Marra (2001), a Contabilidade utiliza técnicas próprias, estuda e controla o patrimônio, no intuito de divulgar informações sobre sua estrutura e composição. A auditoria é a técnica contábil usada para validar essas

informações, sendo assim, um complemento fundamental para que a Contabilidade possa alcançar sua finalidade.

A auditoria é o método empregado para revisar ou examinar os acontecimentos contábeis, especialmente as demonstrações e a situação patrimonial. Tem o intuito de assegurar as informações para minimizar ou eliminar os riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos, entre outros. (HOOG, 2011).

Segundo Attie (2011), a auditoria tem como objetivo manifestar uma opinião que reflita adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do patrimônio líquido e os demais demonstrativos dos períodos em exame, conforme as práticas contábeis do Brasil.

2.1.1 Ética profissional e órgãos relacionados com os auditores

Conforme Franco e Marra (2001), a auditoria deve realizar o seu trabalho com toda confiabilidade possível, nesse sentido, é de grande relevância que a pessoa do auditor atenda aos princípios éticos profissionais que se apoiam em:

Independência: o auditor deve ser independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado; (FRANCO E MARRA, 2001).

Integridade: o auditor deve ser íntegro em todos os seus compromissos, com a empresa auditada quanto às suas opiniões, exercício de seu trabalho e os serviços e honorários profissionais. Também no que tange ao público em geral, com a afirmação da veracidade das informações nas demonstrações contábeis ou de exposições quando não refletidas a realidade em tais demonstrações, assim como, com a entidade de classe da qual pertença, sendo leal quanto à concorrência dos serviços junto a terceiros; (FRANCO E MARRA, 2001).

Eficiência: o auditor deve emitir sua opinião apenas quando o exame assim o permitir e houver condições para fazê-lo. Seu parecer precisa ser redigido com objetividade e clareza, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram o auditor para tal conclusão; (FRANCO E MARRA, 2001).

Confidencialidade: o trabalho da auditoria outorga que a pessoa do auditor e os assistentes designados para o trabalho tenham livre e irrestrito acesso às informações sigilosas. Diante disso, a confidencialidade torna-se essencial, pois as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual

o auditor foi contratado, não devendo ele, em nenhuma hipótese, divulgar fatos que conheça e/ou utilizar essas informações em seu próprio benefício ou de terceiros. (FRANCO E MARRA, 2001).

Além de atender aos princípios éticos profissionais, o trabalho de auditoria está relacionado com os seguintes órgãos:

CVM – Comissão de Valores Mobiliários: atua como órgão fiscalizador do mercado de capitais do Brasil. O auditor externo ou independente precisa do registro na CVM para realizar atividades no mercado de valores mobiliários; (ALMEIDA, 2010).

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil: realiza a representatividade dos profissionais auditores; (ALMEIDA, 2010).

CFC – Conselho Federal de Contabilidade e os CRC – Conselhos Regionais de Contabilidade: representam a classe dos contadores cuja finalidade é registrar e fiscalizar o exercício da profissão; (ALMEIDA, 2010).

Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil: tem como objetivo propiciar o desenvolvimento da auditoria interna; (ALMEIDA, 2010).

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis: visa o estudo e preparo de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e publicação de informações dessa natureza. (ALMEIDA, 2010).

2.1.2 Procedimentos e normas de auditoria

Segundo Crepaldi (2012), os procedimentos de auditoria estão associados com as seguintes circunstâncias:

Evidências: engloba as informações usadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se baseiam a sua opinião. Exemplos: evidências sobre a continuidade e evidências sobre o sistema de controles internos; (CREPALDI, 2012).

Técnicas de auditoria: são a soma de investigações utilizadas pelo auditor para agregar às evidências, bem como, possibilitam o alcance de provas em que o auditor tenha um parecer bem sustentado. Exemplos: exame e contagem física, circularização, conferência de cálculos, inspeção de documentos, averiguação e correlação; (CREPALDI, 2012).

Testes de auditoria: o auditor procede com dois tipos de testes, o de observância e os substantivos.

Testes de observância: são aqueles aplicados pelo auditor, para determinar se cumprem adequadamente certos procedimentos de controle interno, conforme definidos pelo sistema da empresa; (CREPALDI, 2012).

Testes substantivos: são aqueles aplicados pelo auditor, com o intuito de conseguir provas suficientes sobre as transações, saldos e divulgações nas demonstrações financeiras, que lhe assegurem prova razoável para a emissão do relatório; (CREPALDI, 2012).

Aplicação dos procedimentos de auditoria: deve ser efetuada de acordo com a complexidade e o volume das operações, através de provas seletivas, testes e amostragens. Se o auditor não conseguir informações suficientes, então são aplicados novos procedimentos, por meio de investigações adicionais até obter conclusões satisfatórias. (CREPALDI, 2012).

De acordo com Attie (2011), a prática dos procedimentos de auditoria precisa estar ligada ao objetivo que se quer alcançar. O objetivo é a meta a ser atingida, enquanto que os procedimentos são os caminhos que resultam na obtenção do objetivo. Cabe ao auditor comprovar a legitimidade de qualquer afirmação, com a utilização dos procedimentos apropriados a cada fato, na extensão que o fato requer, até obter as evidências que comprovem a afirmação examinada.

Além dos procedimentos de auditoria, Almeida (2010) cita as normas a serem observadas pelos auditores externos na realização dos trabalhos de auditoria, conforme a seguir.

Normas gerais pertinentes à pessoa do auditor: a auditoria deve ser exercida por pessoa legalmente apta perante o CRC e o auditor deve ser independente em todas as atividades associadas com seu trabalho. Sendo assim, deve empregar o máximo de cautela e atenção no ato de seu exame e na apresentação de suas conclusões; (ALMEIDA, 2010).

Normas pertinentes à execução do trabalho: o trabalho deve ser apropriadamente delineado, no qual o auditor deve averiguar o sistema contábil e o controle interno da empresa, a fim de reconhecer a confiança que neles pode obter, assim como fixar a situação, a dimensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem utilizados. Os procedimentos de auditoria devem ser ampliados até

a consecução dos elementos comprobatórios necessários para respaldar o parecer do auditor; (ALMEIDA, 2010).

Normas pertinentes ao parecer: o parecer deve elucidar se o exame foi realizado conforme as normas de auditoria, se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade e se os referidos princípios foram empregados tanto no exercício observado, como no exercício anterior. O parecer deve manifestar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, no entanto, quando não se puder manifestar opinião sem ressalvas sobre os fatores analisados nas demonstrações contábeis e notas informativas, devem ser apresentados os motivos que levaram a esse fato. Em todas as situações, o parecer deve incluir indicação clara da natureza do exame e do nível de responsabilidade admitida pelo auditor. (ALMEIDA, 2010).

2.1.3 Tipos de auditoria

Quanto aos tipos de auditoria, Crepaldi (2012) classifica em dois tipos:

Auditoria de demonstrações financeiras: é a análise das demonstrações financeiras por um profissional independente, com o objetivo de emitir parecer técnico sobre sua finalidade. Tais demonstrações retratam a situação do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros, alheios a ela; (CREPALDI, 2012).

Auditoria operacional ou de gestão: baseia-se em revisões sistemáticas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com o objetivo analisar se os recursos da organização estão sendo usados ativamente e se estão sendo atingidos os objetivos operacionais. (CREPALDI, 2012).

Crepaldi (2012) menciona também que, para fins de revisão das operações algumas auditorias são executadas, entre elas:

Auditoria tributária: tem como objetivo a verificação de planejamento tributário e a capacidade dos procedimentos e controles usados na operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas, entre outros encargos de natureza fisco-tributária; (CREPALDI, 2012).

Auditoria de sistemas informatizados: abrange a avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste, sistemas aplicativos e *softwares*; (CREPALDI, 2012).

Auditoria de *compliance*: consiste estar em conformidade com as leis, os regulamentos internos e externos e os princípios corporativos que asseguram os melhores padrões do mercado; (CREPALDI, 2012).

Auditorias especiais: engloba a consumação de trabalhos especiais de auditoria, não contidos na programação normativa da área, solicitados pelos membros dos Conselhos Administrativos, Fiscal, Diretoria ou determinados em legislação própria. (CREPALDI, 2012).

2.1.4 Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna

A principal diferença entre auditoria interna e externa está na sua finalidade. Na auditoria externa realizada pelo auditor independente, o objetivo é a elaboração de um relatório ou parecer sobre as demonstrações contábeis, que possa traduzir os seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio da entidade na data do encerramento do exercício, o resultado das suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os fluxos de caixa e os valores adicionados no período auditado, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. (FERREIRA, 2012)

Ferreira (2012) complementa que na auditoria interna executada por empregados da companhia, o objetivo é a elaboração de um relatório pelo qual o auditor interno comunica à administração, os trabalhos realizados, as conclusões obtidas, as recomendações e as providências a serem tomadas para aprimoramento do sistema contábil e de controle interno. Vale ressaltar, que tanto a auditoria externa como a interna são de competência exclusiva dos contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade.

Segundo Franco e Marra (2001), um dos fatores que distingue a auditoria externa é o grau de independência que o auditor mantém com a entidade auditada. Isso porque a auditoria interna não visa a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis, pois é mais utilizada para fins administrativos e internos da organização.

No Quadro 1 apresentado a seguir, constam as principais diferenças entre auditoria externa e auditoria interna.

Quadro 1 – Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionários da empresa)
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiências administrativas
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2012, p. 45)

Crepaldi (2012) complementa que, apesar das técnicas de trabalho serem semelhantes, nas auditorias externa e interna, também se diferenciam pelas seguintes particularidades:

Extensão dos trabalhos: a finalidade do trabalho do auditor interno normalmente é estabelecida pela gerência ou administração, já a extensão do exame do auditor externo é definida pelas normas praticadas no país ou lei específica; (CREPALDI, 2012).

Direção: os trabalhos do auditor interno são voltados para certificar-se que o sistema contábil e de controle interno funcionam corretamente, no intuito de apresentar à gerência ou administração os acontecimentos com fidelidade. No entanto, os trabalhos do auditor externo são desenvolvidos de modo a refletir a posição contábil da empresa em determinado período, tendo como alvo os acionistas, investidores, fornecedores, à fiscalização, entre outros interessados; (CREPALDI, 2012).

Responsabilidade: o auditor interno tem sua responsabilidade com a gerência ou administração, também pelo fato de ser funcionário da empresa não consegue

total independência como o auditor externo, este habitualmente possui uma responsabilidade mais ampla; (CREPALDI, 2012).

Métodos: os trabalhos de ambos auditores são realizados por métodos similares. O auditor interno observa as rotinas de natureza interna, relacionadas ao cumprimento de normas internas da empresa, entretanto, o auditor externo avalia a obediência das normas vinculadas à legislação de modo mais amplo, com maior controle das circunstâncias de interesse coletivo. (CREPALDI, 2012).

2.2 Auditoria Interna

Para Hoog (2011), a auditoria interna é composta por contadores com vínculo empregatício em uma entidade. Tem a função de confirmar e analisar os controles internos. No entanto, devido à falta de independência do profissional, que é um funcionário, impossibilita-o de expressar uma opinião para interessados ou usuários externos sobre a conformidade das demonstrações contábeis.

Crepaldi (2012) complementa que a auditoria interna presta um serviço à alta administração, onde se remete a revisar as operações da organização, assim como, integra um controle gerencial que atua através do diagnóstico e observação da eficiência de outros controles.

Para Nascimento e Reginato (2010), o ponto do trabalho da auditoria interna se fundamenta em técnicas de verificação de informações sobre o cotidiano de controle da organização, para garantir que os possíveis processos críticos não influenciem a operação. Desse modo, subordina-os a testes de concordância conforme normas de procedimentos definidos pela alta administração.

Segundo Attie (2011), o objetivo da auditoria interna é auxiliar a administração no comportamento de suas funções, concedendo-lhe exame, opiniões e recomendações pertinentes às atividades auditadas.

2.2.1 O auditor interno

Para Crepaldi (2012), compete ao auditor interno o teste do nível de qualidade dos trabalhos, bem como, inspecionar, aconselhar e produzir informações periódicas no que tange: à execução e conformidade dos controles internos, financeiros e operacionais; à dimensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; à

segurança dos ativos quanto à escrituração, guarda e perda de todas os gêneros; à verificação da qualidade e desempenho das responsabilidades delegadas e integridade dos dados administrativos; à sugestão de melhorias operacionais.

Conforme Attie (2011), o auditor interno para exercer sua profissão deve possuir:

Observância das normas de conduta e ética: o auditor interno tem a responsabilidade de observar as normas de conduta e ética profissional; (ATTIE, 2011).

Conhecimento, capacidade e instrução: conhecer os princípios e as técnicas contábeis que são fundamentais para análise dos registros contábeis, assim como, possuir capacidade e instrução para realização dos exames de auditoria interna; (ATTIE, 2011).

Relações humanas e comunicações: manter uma boa relação com os setores sujeitos ao exame e transmitir com habilidade, seja oralmente ou por escrito, para que a comunicação seja eficaz; (ATTIE, 2011).

Educação contínua: para manter-se atualizado, é indispensável que o auditor interno esteja sempre informado sobre novos eventos e sobre tudo que se passa com os procedimentos, as normas e técnicas de auditoria interna, bem como, aperfeiçoar sua competência técnica por meio da educação contínua; (ATTIE, 2011).

Zelo profissional: o zelo requer a utilização dos conhecimentos próprios do auditor interno, de forma prudente e competente em situações iguais ou similares. (ATTIE, 2011).

2.2.2 A auditoria interna no contexto da governança corporativa

Para Nascimento e Reginato (2010), a auditoria interna adota uma atitude que materializa e aplica diversos procedimentos, com o objetivo não somente constatar e avaliar problemas pertinentes aos controles internos, mas também apresentar opções de soluções. Como exemplo, ressaltam-se as políticas de gestão de riscos que consolidam as boas práticas de governança corporativa.

No código do IBGC (2009) são recomendadas, dentre outras, as seguintes práticas de governança corporativa: constituição de um comitê de auditoria, existência de um código de conduta ou ética amplamente divulgado a todos os

colaboradores da organização, gerenciamento de riscos corporativos, ouvidoria e canal de denúncias e controles internos.

Attie (2011) menciona que o relatório de auditoria é um importante instrumento pelo qual o auditor entrega à administração, onde retrata todo trabalho desenvolvido. É nele que a auditoria enfatiza o serviço por meio de suas ideias e sugestões, que podem ser implementadas para consolidar os controles existentes. O relatório de auditoria possui duas funções: primeiro, informar; segundo, aconselhar e, se necessário, causar tomada de ações corretivas. Sendo assim, há uma grande oportunidade para o auditor demonstrar à administração, o que a auditoria pode contribuir no desenvolvimento e na evolução da empresa.

Conforme Crepaldi (2012), a auditoria deve apresentar uma atuação proativa no amparo à gestão empresarial, como responsável não somente por confirmar a qualidade e efetividade do sistema de controle interno, mas também fazer sugestões de valor agregado às atividades e aos negócios. O valor agregado da auditoria interna envolve a apresentação de recomendações que visam favorecer a melhoria dos resultados, redução de custos, aperfeiçoamento das práticas de controle interno e gestão e a compreensão dos indicadores de desempenho para os processos e atividades de negócios.

2.3 Controle Interno

Attie (2011) menciona que, por regra geral, o controle interno possui quatro objetivos essenciais: a proteção dos interesses da empresa; a exatidão e a fidedignidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; a motivação à eficiência operacional; e a concordância às políticas utilizadas.

Segundo Lunkes (2010), o controle interno pode ser compreendido como as medidas de precaução empregadas pela organização, para se preservar de ações contra a integridade de seu patrimônio. Dessa forma, o controle interno engloba os mecanismos utilizados pela entidade para ter convicção de que a informação é precisa e segura, através da observação às leis e aos regulamentos admissíveis em que são amparados os bens e processos.

Conforme Attie (2011), o sistema de controle interno deve possibilitar a descoberta de todas as irregularidades, sejam elas resultantes de:

Erros de atos não intencionais, são eles: de interpretação; falha por não utilizar alguma norma ou procedimento; resultante de má aplicação de alguma norma ou procedimento; (ATTIE, 2011).

Irregularidades de atos intencionais ou fraude, são elas:

- a) Não encobertas: quando o autor não julga necessário mascarar a irregularidade, devido ao controle interno ser muito fraco; (ATTIE, 2011).
- b) Encobertas temporariamente: quando a irregularidade é feita pelo autor sem afetar os registros contábeis, por exemplo, retirar dinheiro das cobranças sem efetuar o registro delas, logo esse montante pode ser descoberto com o apontamento de cobranças posteriores; (ATTIE, 2011).
- c) Encobertas permanentemente: o autor da irregularidade preocupa-se em alterar a informação dos registros e outros arquivos, no intuito de ocultar a irregularidade. (ATTIE, 2011).

No tocante a este ponto, o auditor quando planejar a auditoria, deve questionar a administração da entidade sobre qualquer fraude ou erro que tenham sido identificados. Ao identificá-los, o auditor é obrigado a comunicar a administração da entidade e sugerir ações corretivas, com as implicações em seu parecer, caso não sejam empregadas. (CREPALDI, 2012).

Segundo Catelli (2012), quanto aos tipos de controle interno, podem ser classificados da seguinte forma:

Controles contábeis: incluem o plano de organização e todas as ferramentas usadas para zelar o patrimônio dos itens que o compõem. Compreendidos por: segregação de funções (separação de funções), sistema de autorização e sistema de registro; (CATELLI, 2012).

Controles administrativos: abrangem o plano de organização e todas as ferramentas usadas para promover a eficiência às operações, dar destaque à política de negócios da organização, assim como a seus registros financeiros. Estão compreendidos por normas salariais e pessoal qualificado. (CATELLI, 2012).

Catelli (2012) complementa que o controle interno gira em volta dos aspectos administrativos, com atuação direta sobre os aspectos contábeis. Um sistema de contabilidade que não esteja sustentado em eficiente controle interno é, de certa forma, inútil, pois não há como garantir a veracidade das informações contidas em seus relatórios. As informações contábeis distorcidas podem ocasionar conclusões equivocadas para a empresa.

2.3.1 Levantamento e avaliação do controle interno

Segundo Nascimento e Reginato (2010), as informações do sistema de controle interno são conseguidas através das seguintes maneiras: verificação dos manuais e procedimentos internos da empresa; diálogo com funcionários da organização; e averiguação física desde o começo da operação (compra, venda, pagamentos, etc.);

Conforme Attie (2011), podem ser três os métodos usados para o registro dos procedimentos de controle interno:

Método Descritivo: apresenta uma descrição detalhada do sistema de controle interno que se está em avaliação, assim como são consideradas as orientações pertinentes às funções, aos procedimentos, registros, arquivos, entre outros; (ATTIE, 2011).

Método de fluxogramas: permite representar as etapas operacionais como ferramenta de documentação de controle interno, bem como oferece uma comparação com outros métodos; (ATTIE, 2011).

Método de questionários: é frequentemente empregado pelos auditores independentes, pois se baseia na aplicação de listas de perguntas referentes às questões básicas do sistema de controle interno. Este método além de proporcionar um conhecimento geral, também permite uma avaliação global quanto ao desempenho do sistema. (ATTIE, 2011).

Para Almeida (2010), a administração da empresa é responsável pela instauração do sistema de controle interno e pela averiguação se está sendo empregado pelos funcionários, nas seguintes circunstâncias:

Responsabilidade: as atribuições dos funcionários da empresa devem ser claramente estabelecidas, de preferência por escrito, conforme os manuais internos de organização. Logo, as atribuições estão associadas à certificação de que todos os processos de controles sejam executados, alguns exemplos são: aprovação de aquisições de bens e serviços, realização do processo de aquisição (cotação, escolha do fornecedor e formalização da compra), recebimento de bens ou prestação dos serviços, habilitação do documento fiscal emitido pelo fornecedor, controle físico sobre os ativos e registro contábil das operações, entre outros; (ALMEIDA, 2010).

Rotinas internas: a empresa deve determinar no manual de suas rotinas internas, os seguintes exemplos de formulários internos e externos: requisição de aquisição de bens e serviços, formulário de cotação de preços, ordem de compra, anúncio de recebimento de material, esquema de controle de programação financeira, fichas de lançamento contábil, adiantamento para viagem e relatório de prestação de contas do adiantamento para viagem; (ALMEIDA, 2010).

Segregação de funções: consiste em determinar que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem conflitantes dentro do sistema de controle interno; (ALMEIDA, 2010).

Confronto dos ativos com os registros: a empresa deve estabelecer métodos de forma que seus ativos sejam comparados com os registros da contabilidade, de acordo com os exemplos: contagem de caixa e conferência com o saldo do razão contábil, conciliação bancária do saldo da conta corrente e aplicação financeira com o saldo do razão contábil e inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, por meio da conferência de existência física e o respectivo registro na contabilidade; (ALMEIDA, 2010).

Amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser preparado para que sejam registradas apenas as transações autorizadas, de acordo com os seus valores e dentro do período de competência. Para esse fato exige-se uma sequência de ações, tais como: verificação independente do registro das transações contábeis (exemplos: transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais, somas do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais, etc.), verificação independente dos cálculos (exemplos: cálculos das depreciações, cálculos das provisões, etc.), verificação da classificação contábil de todos os registros finais por um contador devidamente preparado, organização de controles sequenciais sobre as compras e vendas para contabilizar as transações no momento em que ocorrerem e rotinas de controle devem ser definidas de maneira que uma área controle a outra; (ALMEIDA, 2010).

Limitações do controle interno: as limitações são particularmente relacionadas à cumplicidade dos funcionários na apropriação de bens da empresa, ou os funcionários não são devidamente instruídos com relação aos procedimentos internos e são negligentes na condução de suas tarefas. (ALMEIDA, 2010).

2.3.2 Resultado da avaliação do controle interno

Conforme Attie (2011), através do conhecimento adquirido, assim como pela aplicação do questionário, o auditor pode vir a confrontar-se com os seguintes pontos como resultado da avaliação do controle interno:

O sistema de controle interno é adequado: quando averiguar que o sistema engloba todos os aspectos principais, procedimentos e padrões compatíveis, de modo que seja possível atingir os objetivos a que se propõe; (ATTIE, 2011).

O sistema de controle interno é adequado, porém aprimorável: quando os procedimentos são executados manualmente, no entanto, sugere-se que sejam produzidos eletronicamente para tornar o sistema mais confiável, na intenção de evitar possíveis erros que poderiam ocorrer pelo fato de serem manuais; (ATTIE, 2011).

O sistema de controle interno é adequado, porém com fraquezas: quando o auditor detectar quaisquer fraquezas que possam prejudicar o sistema de controle interno na sua totalidade, ou na operação específica em exame. As fraquezas devem ser informadas à administração com uma recomendação construtiva, no intuito de corrigir ou aperfeiçoar o controle interno atual; (ATTIE, 2011).

O sistema de controle interno é inadequado: quando resulta na possibilidade de várias falhas que provocam a ocorrência de irregularidades, fraudes e atos de dolo à empresa. O auditor precisa recomendar uma reestruturação tempestiva, com a indicação dos pontos críticos, até que se determine um sistema de controle interno adequado para atender as necessidades da empresa. (ATTIE, 2011).

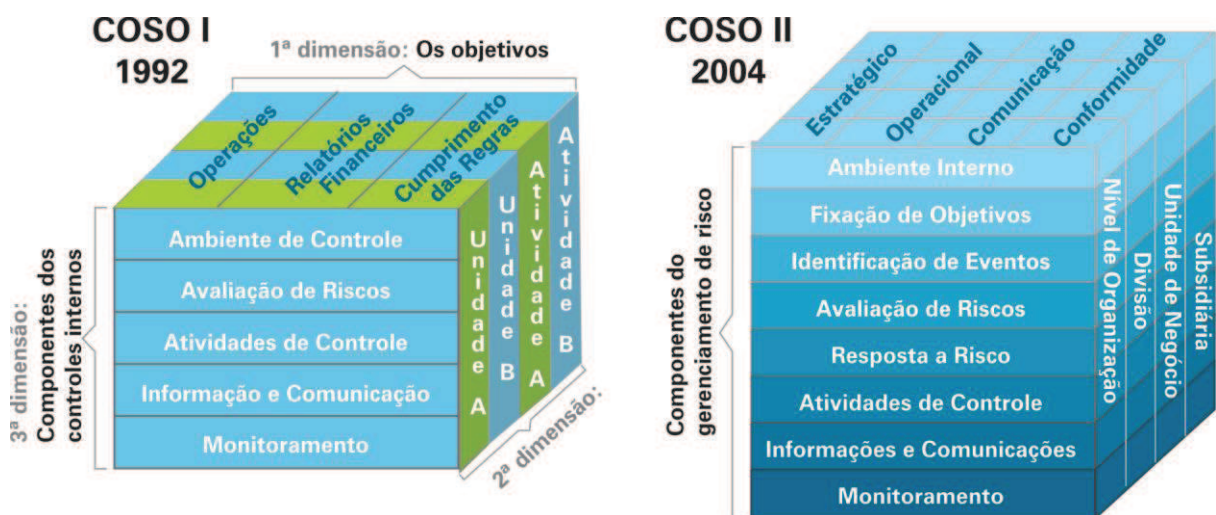
2.3.3 Committee of Sponsoring Organizations (COSO)

O *Committee of Sponsoring Organizations* ou Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO), tem o patrocínio de cinco associações de profissionais dos Estados Unidos: a Associação Americana de Contadores (AAA), o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Executivos de Finanças Internacionais (FEI), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Contadores Gerenciais (IMA). O Comitê é totalmente independente de cada uma das associações patrocinadoras e seus membros são representantes da indústria,

contabilidade pública, organizações de investimento e da Bolsa de Valores de New York. (LUNKES, 2010).

Lunkes (2010) menciona que o COSO tem a função de estudar e criar guias que cooperam na gestão de riscos. Isto leva as organizações a instalar sistemas de controle interno que contribuem a atingir os seus objetivos. Para melhor ilustrar os elementos do COSO, assim como, a evolução dos fatores relevantes na implementação do processo de gestão de riscos e controles internos definidos na estrutura COSO, apresenta-se a figura a seguir:

Figura 1 – Evolução dos objetivos e componentes do COSO



Fonte: Comissão Técnica Nacional de Governança (2010, p. 8).

O formato da figura que ilustra o cubo do COSO, permite visualizar a integração entre as quatro categorias de objetivos que estão expostas nas colunas verticais, com os oito componentes demonstrados nas linhas horizontais e também com as unidades de uma organização que se exibem na face lateral.

No COSO I (1992), os objetivos estavam dirigidos em caráter mais operacional e compreendiam as seguintes questões: eficácia das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; e conformidade com leis e regulamentos. (LUNKES, 2010)

A evolução mais acentuada a partir do COSO II (2004), se dá pela introdução dos objetivos estabelecidos pelas organizações e dos planos estratégicos definidos. (LUNKES, 2010).

Assim, os objetivos desta versão passaram a destacar os seguintes aspectos:

Estratégico: metas gerais em consonância com aquelas que suportam a missão organizacional; (LUNKES, 2010).

Operacional: aproveitamento eficiente e eficaz de seus recursos; (LUNKES, 2010).

Comunicação: fidedignidade dos relatórios gerados e informações divulgadas; (LUNKES, 2010).

Conformidade: cumprimento de leis e regulamentos. (LUNKES, 2010).

No COSO II (2004), o gerenciamento de riscos corporativos é formado pelos seguintes componentes:

Ambiente Interno: a administração determina uma filosofia quanto ao tratamento dos riscos. O ambiente interno estabelece a forma como os riscos e os controles serão vistos pelos empregados da organização, inclusive no que tange a integridade, os valores éticos e a competência em que atuam; (LUNKES, 2010).

Fixação de Objetivos: os objetivos devem existir antes que a administração identifique os acontecimentos que poderão prejudicar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos garante aos gestores a aplicação de um processo para estabelecer objetivos que propiciem suporte, alinhado com a missão organizacional e a propensão a riscos; (LUNKES, 2010).

Identificação de Eventos: os eventos internos ou externos com capacidade de impactar a organização devem ser identificados e classificados entre ameaças e oportunidades. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que formulará as estratégias ou os objetivos; (LUNKES, 2010).

Avaliação de Riscos: os riscos são avaliados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto para estabelecer o modo pelo qual deverão ser administrados; (LUNKES, 2010).

Resposta a Risco: a administração determina os planos com a finalidade de evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar os riscos; (LUNKES, 2010).

Atividades de Controle: políticas e procedimentos são definidos e implementados para garantir que as respostas aos riscos sejam efetuadas; (LUNKES, 2010).

Informações e Comunicações: as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas para que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também acontece em um sentido mais amplo, por meio de todos níveis da organização; (LUNKES, 2010).

Monitoramento: a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada, através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes. (LUNKES, 2010).

Lunkes (2010) complementa que o gerenciamento de riscos não é um processo sequencial pelo qual cada item afeta apenas o próximo, mas sim um processo interativo onde quase todos os itens influenciam os outros.

3 MATERIAL E MÉTODOS

O presente trabalho utiliza o método dedutivo, no qual tem o propósito de esclarecer o conteúdo das premissas. Dessa forma, pode-se dizer que todos argumentos dedutivos ou estão corretos ou incorretos, ou as premissas asseguram completamente a conclusão ou não asseguram de forma alguma. A conclusão não pode relatar mais que as premissas, ela tem de ser verdadeira se as premissas o forem. (LAKATOS; MARCONI, 2003).

Quanto à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada. Para isso considera-se que os conhecimentos proporcionados poderão ser usados a curto ou médio prazo pela entidade estudada nesta pesquisa, bem como, concentra-se em torno das dificuldades existentes nas atividades das instituições, organizações, grupos ou atores sociais. (THIOLLENT, 2009).

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, após coletar os resultados dos questionários, estes serão descritos no trabalho. As pesquisas descritivas visam a descrição das características de um grupo ou fenômeno e a descoberta de associações entre variáveis. (GIL, 2002).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é um estudo de caso, visto que reúne as informações pesquisadas no contexto da entidade estudada. O uso do estudo de caso é apropriado para investigar um conjunto de eventos contemporâneos dentro de seu contexto real, no qual os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente percebidos. (YIN, 2001).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi desenvolvida no caráter qualitativo. Conforme Richardson (1999), os estudos que utilizam a metodologia qualitativa conseguem relatar a complexidade entre as variáveis, bem como entender e determinar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

O sujeito da pesquisa é uma entidade de direito privado sem fins lucrativos, filantrópica, denominada XYZ, com atuação nas áreas de educação e assistência social.

Quanto ao tipo de observação a pesquisa é classificada como direta extensiva, na qual utiliza um questionário como instrumento de coleta de dados. Ele é formado por uma série sistemática de perguntas, assim como, exige que o investigador tenha participação na formulação das questões, mas sem estar presente quando forem respondidas. Anexo ao questionário, deve-se enviar uma nota para elucidar a importância da pesquisa, de modo que seja preenchido e devolvido dentro do prazo estipulado, em média, atingem 25% de devolução. (LAKATOS; MARCONI, 2003).

O questionário tem como propósito a identificação do funcionamento do sistema de controles internos da instituição XYZ, em consonância com os métodos de avaliação do COSO. Teve sua criação a partir da plataforma Microsoft Forms, do Office 365, com as respostas elaboradas conforme Escala Likert, nas opções desde discordo totalmente até concordo totalmente. Em seguida, foi enviado via e-mail o link do questionário e as instruções para 28 colaboradores, com prazo de participação em até 10 dias.

Após coletar e tratar os dados na planilha Excel, os mesmos foram descritos e apresentados graficamente no próximo item, em resultados. Foram obtidos os dados de identificação dos respondentes e analisadas as questões relativas à pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados encontrados a partir da análise dos dados coletados na plataforma Microsoft Forms, pela qual os colaboradores responderam sobre o funcionamento dos controles internos da entidade sem fins lucrativos XYZ. Os resultados foram delineados descritivamente e também ilustrados graficamente.

4.1 Análise da Aplicação do Questionário com os Colaboradores

Esta pesquisa buscou-se identificar o funcionamento do sistema de controles internos administrativos da entidade XYZ, a partir da percepção dos colaboradores

conforme as respostas obtidas. Para isto aplicou-se um questionário de 30 (trinta) questões. As 4 (quatro) primeiras têm respostas de múltipla escolha para identificar o respondente, na sequência, 25 (vinte e cinco) questões relativas à pesquisa, com as respostas conforme Escala Likert nas opções desde discordo totalmente até concordo totalmente e, por fim, uma questão opcional para expor a análise crítica e os comentários relevantes sobre o tema abordado no questionário.

O questionário foi enviado por e-mail para 28 colaboradores da entidade XYZ, entretanto, obtiveram-se 22 participações através da plataforma Microsoft Forms, ou seja, uma devolução de 78,57%. No Apêndice A encontram-se todas as questões disponibilizadas na plataforma Microsoft Forms.

Os resultados de identificação dos respondentes estão descritos a seguir, conforme questões n.º 1 a 4 do questionário.

Quanto ao sexo contou com 59% masculino e 41% feminino;

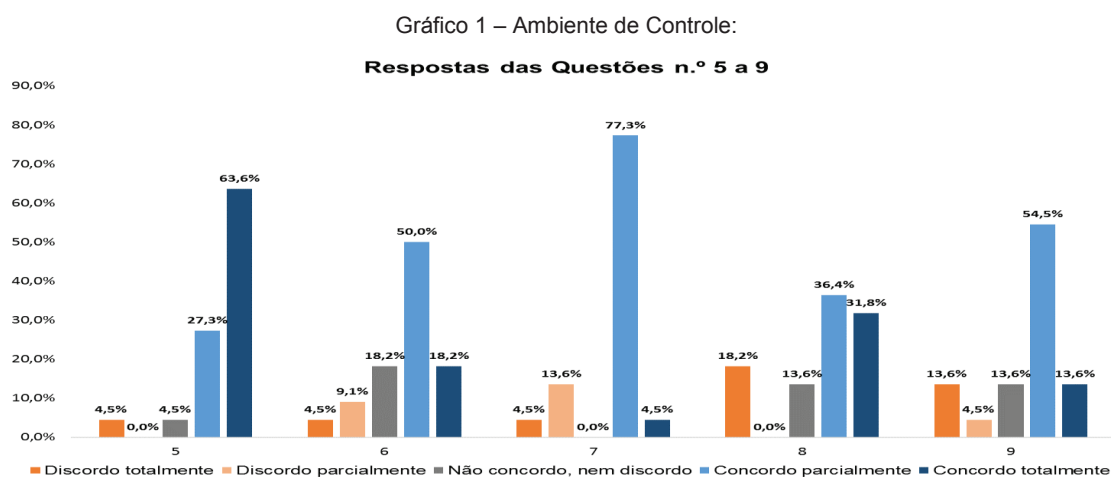
Quanto à idade obteve 45% com 41 a 50 anos, 32% com 31 a 40 anos, 18% acima de 51 anos e 5% com 26 a 30 anos;

Quanto ao cargo houve 36% analista, 32% gerente ou coordenador, 18% assistente ou auxiliar, 9% diretor ou superintendente e 5% outro cargo;

Quanto ao grau de instrução 45% tem pós-graduação especialização/MBA completa, 32% tem mestrado completo, 18% tem ensino superior completo e 5% ensino médio completo.

Os resultados da pesquisa estão descritos e apresentados nos Gráfico 1 ao Gráfico 6, de forma ordenada, a partir dos componentes dos controles internos que integram o COSO I (1992): Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informações e Comunicações; e Monitoramento.

O Gráfico 1 mostra o Ambiente de Controle, com as respostas das questões n.º 5 a 9 do questionário.



Fonte: informações conforme dados da pesquisa, adaptado pelo autor (2018).

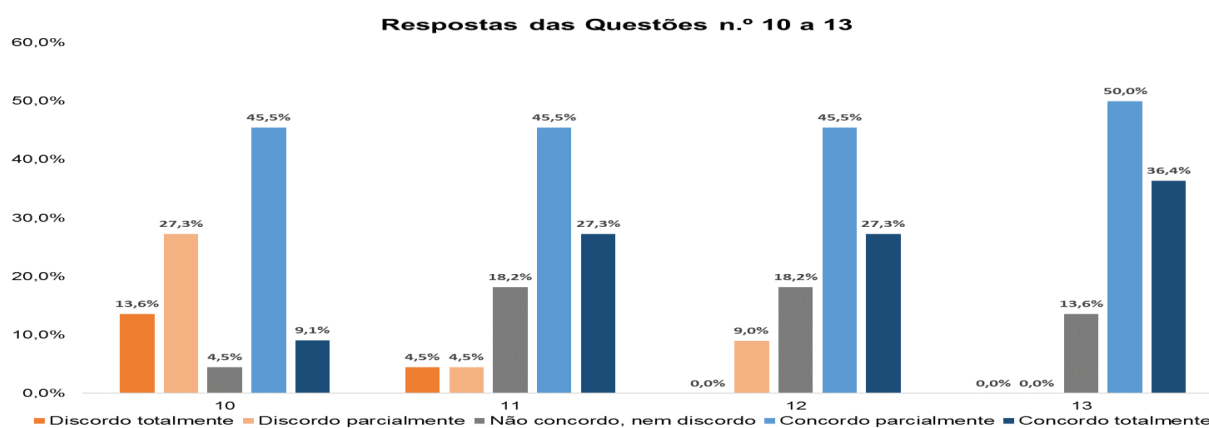
Conforme o Gráfico 1, verifica-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente e até totalmente, o Ambiente de Controle na entidade XYZ. Na questão n.º 5, a alta administração percebe totalmente com 63,6% que os controles internos são essenciais. Na próxima questão, os mecanismos de controle são parcialmente observados, para tal atingiu-se 50%. Quanto à comunicação interna nota-se que 77,3% verificam parcialmente sua adequação e eficiência, de acordo com a questão n.º 7.

Houve uma certa contraposição nos resultados da questão n.º 8, quando alega a existência de código formalizado de ética ou de conduta. Enquanto que 36,4% concordam parcialmente e 31,8% concordam totalmente, as respostas discordo totalmente e

não concordo, nem discordo atingiram 18,2% e 13,6%, respectivamente. Nesse contexto, percebe-se que este conteúdo não é integralmente observado no Ambiente de Controle. Na última questão do Gráfico 1, os procedimentos são parcialmente padronizados em documentos formais, para 54,5% dos respondentes.

O Gráfico 2 complementa o Ambiente de Controle, com as respostas das questões n.º 10 a 13 do questionário.

Gráfico 2 – Ambiente de Controle:



Fonte: informações conforme dados da pesquisa, adaptado pelo autor (2018).

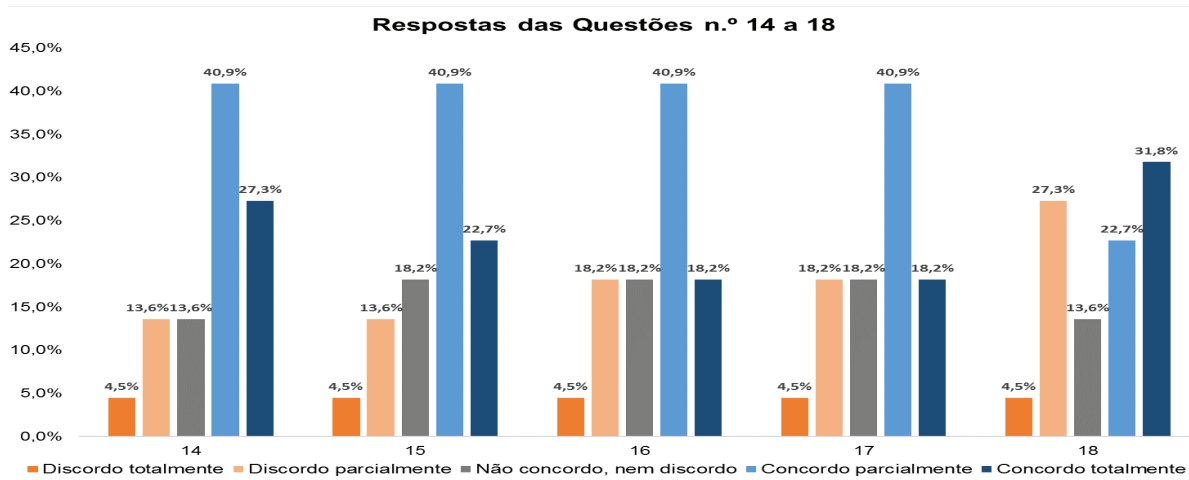
Conforme o Gráfico 2, constata-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente o Ambiente de Controle na entidade XYZ. Houve um resultado relativamente controverso na questão n.º 10, quando trata da existência de mecanismos que incentivam os funcionários na criação de procedimentos. Enquanto que 45,5% concordam parcialmente, as respostas discordo

totalmente e discordo parcialmente alcançaram 13,6% e 27,3%, respectivamente. Diante disso, constata-se que este assunto não é integralmente observado no Ambiente de Controle.

Contudo, no Ambiente de Controle verificam-se parcialmente com 45,5%, tanto a questão n.º 11 na qual retrata que as delegações de autoridade possuem definições claras de responsabilidades, como a questão n.º 12 em que cita a existência adequada de segregação de funções. Na última questão do Gráfico 2, os controles internos adotados contribuem quanto aos resultados planejados, para tal 50,0% concordam parcialmente.

O Gráfico 3 demonstra a Avaliação de Riscos, com as respostas das questões n.º 14 a 18 do questionário.

Gráfico 3 – Avaliação de Riscos

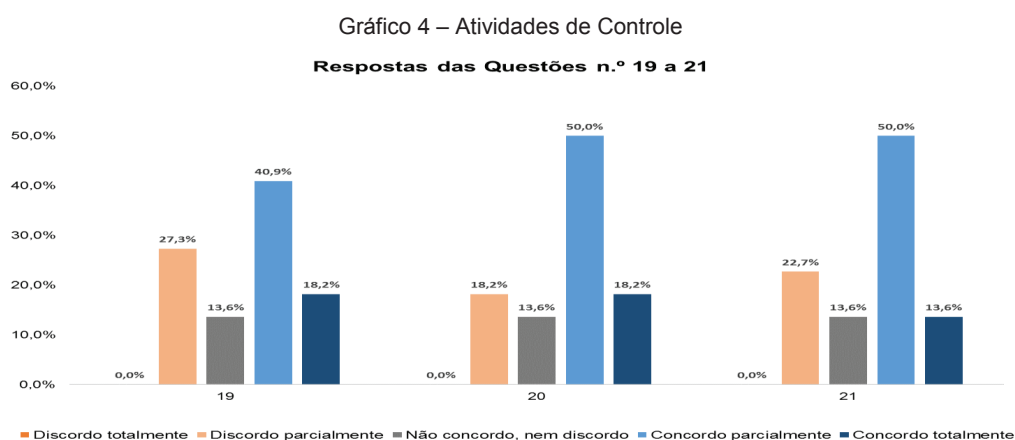


Fonte: informações conforme dados da pesquisa, adaptado pelo autor (2018).

Conforme o Gráfico 3, nota-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente e até totalmente, a Avaliação de Riscos na entidade XYZ. As questões n.º 14 a 17 tiveram o predomínio da resposta concordo parcialmente que atingiu 40,9%, sendo assim, os objetivos da entidade estão formalizados, também há clara identificação dos processos críticos, assim como, é prática o diagnóstico dos riscos nos processos estratégicos, e ainda, há definição dos níveis de riscos operacionais.

Houve um resultado relativamente contraditório na questão n.º 18, onde cita que os riscos são mensurados e classificados para gerar informações à tomada de decisão. Enquanto que 31,8% concordam totalmente e 22,7% concordam parcialmente, a resposta discordo parcialmente obteve 27,3%. Para tanto, a pequena diferença percentual entre as respostas aponta que o assunto não é integralmente verificado na Avaliação de Riscos.

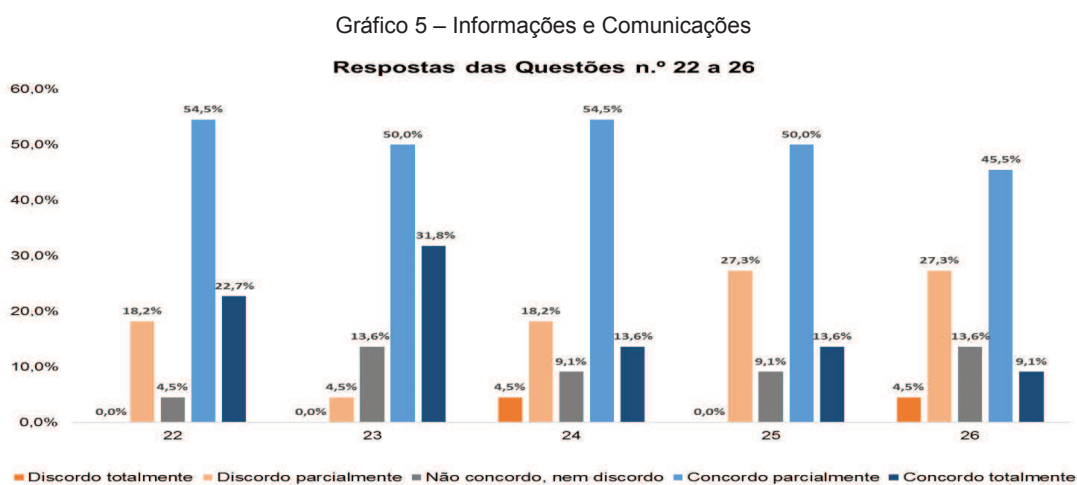
O Gráfico 4 apresenta as Atividades de Controle, com as respostas das questões n.º 19 a 21 do questionário.



Conforme o Gráfico 4, verifica-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente as Atividades de Controle na entidade XYZ. Houve um resultado relativamente controverso na questão n.º 19, quando menciona que existem políticas preventivas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos. Enquanto que 40,9% concordam parcialmente, a resposta discordo parcialmente alcançou 27,3%. Sendo assim, entende-se que este assunto não é integralmente visto nas Atividades de Controle.

Contudo, nas Atividades de Controle constatam-se parcialmente com 50,0%, tanto a questão n.º 20 em que as atividades de controle adotadas são apropriadas, como a questão n.º 21 na qual menciona que as atividades de controle estão relacionadas com os objetivos de controle.

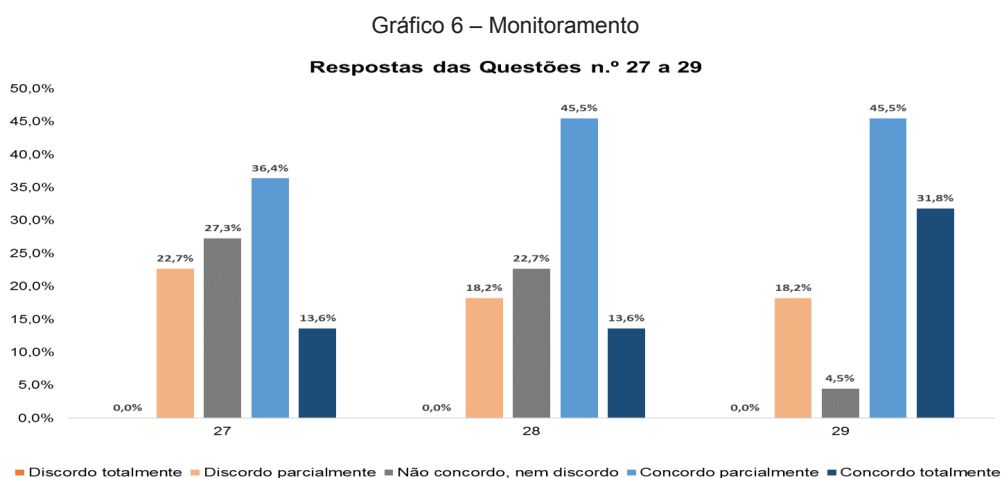
O Gráfico 5 revela as Informações e Comunicações, com as respostas das questões n.º 22 a 26 do questionário.



Fonte: informações conforme dados da pesquisa, adaptado pelo autor (2018).

Conforme o Gráfico 5, percebe-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente as Informações e Comunicações na entidade XYZ. As questões n.º 22 e 24 tiveram o predomínio da resposta concordo parcialmente que alcançou 54,5%, dessa forma, as informações relevantes são comunicadas às pessoas adequadas, bem como, a informação disponível é atual e acessível. As questões n.º 23 e 25 obtiveram 50,0% das respostas como concordo parcialmente, onde as informações permitem ao gestor tomar as decisões apropriadas, assim como, a informação divulgada atende às expectativas da organização. Na questão n.º 26 diminui-se um pouco a diferença entre as alternativas, no tocante à comunicação das informações percebe-se que perpassa todos os níveis hierárquicos. Para tal, concordo parcialmente ficou com 45,5% e discordo parcialmente atingiu 27,3%.

O Gráfico 6 apresenta o Monitoramento, com as respostas das questões n.º 27 a 29 do questionário.



Conforme o Gráfico 6, nota-se que a maioria dos respondentes observam parcialmente o Monitoramento na entidade XYZ. Houve um resultado relativamente controverso na questão n.º 27, quando trata que o sistema de controle interno é monitorado constantemente. Enquanto que 36,4% concordam parcialmente, as respostas discordo parcialmente e não concordo, nem discordo alcançaram 22,7% e 27,3%, respectivamente. Nesse contexto, constata-se que este assunto não é integralmente observado no Monitoramento.

Contudo, no Monitoramento verificam-se parcialmente com 45,5%, tanto a questão n.º 28 quando apresenta que o sistema de controle interno tem sido adequado e efetivo, como a questão n.º 29 na qual menciona que o sistema de controle interno tem melhorado o desempenho.

De caráter opcional, a última questão n.º 30 do questionário tiveram 2 (dois) respondentes, que descrevem a análise crítica e comentários relevantes.

Entrevistado 1: “A organização em estudo não tem a prática de formalizar seus controles e políticas. A formalização destes procedimento está em construção pela área especializada criada para isto (Escritório para o Risco e Segurança da Informação)”.

Entrevistado 2: “Excelente questionário. Acredito que atinge um nível de avaliação excelente”.

Em suma, no que corresponde aos componentes dos controles internos, Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informações e Comunicações e Monitoramento, foram autoavaliados com o conceito de que os assuntos são vistos parcialmente na entidade pesquisada, conforme apresentados nos Gráfico 1 ao Gráfico 6.

No que tange o Ambiente de Controle, a alta administração adota um pensamento compatível quanto ao tratamento dos riscos. Em relação à Avaliação de Riscos, a organização considera os eventos previstos e imprevistos que podem causar um impacto relevante. No que diz respeito às Informações e Comunicações, verifica-se que a comunicação das informações são compatíveis a todos os indivíduos da organização.

Os componentes que apresentaram as maiores discrepâncias entre as autoavaliações efetuadas foram as Atividades de Controle e o Monitoramento. Nas Atividades de Controle, os procedimentos adotados tendem a reduzir os riscos relacionados aos

objetivos, entretanto, algumas atividades podem simplesmente não ser executadas ou adequadas quanto aos objetivos de controle. No Monitoramento, as atividades de avaliações têm contribuído para as modificações necessárias, porém, podem ser ampliadas para uma frequência maior de monitoramento, para não perder sua eficácia diante das mudanças pela incorporação de novos processos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A construção de boas práticas de controles internos proporciona uma oportunidade para a administração visualizar o sistema de controle existente, no intuito de determinar se a sua estrutura de controle interno possui os fundamentos necessários para mitigar os riscos de acordo com os seus objetivos. A administração também pode analisar se alterações podem ser executadas para gerar uma maior governança, no que tange a avaliação de riscos e práticas antifraude.

Este artigo teve como objetivo identificar o funcionamento do sistema de controles internos na entidade XYZ. Para atingir esse objetivo e responder ao problema de pesquisa, foi aplicado um questionário no modelo do COSO, pelo qual permitiu verificar o desempenho dos controles internos na percepção dos colaboradores.

A partir dos resultados das 25 (vinte e cinco) questões relativas à pesquisa, é possível identificar que a resposta concordo parcialmente foi a mais assinalada em 92% das afirmativas, sendo assim, o entendimento em geral dos colaboradores retratam que os conteúdos sobre o sistema de controles internos são parcialmente observados no contexto da entidade XYZ. A opção concordo totalmente foi a mais marcada em 8% das afirmativas, ou seja, a maioria dos respondentes compreendem que os assuntos são totalmente apreciados na entidade pesquisada, quando alega que a alta administração percebe os controles internos como essenciais, da mesma maneira que, os riscos identificados são mensurados e classificados para gerar informações úteis à tomada de decisão.

Vale ressaltar os resultados que obtiveram uma maior variação de respostas assinaladas, e ao mesmo tempo, uma menor diferença percentual entre elas, tanto na ocasião em que o sistema de controle interno é monitorado para avaliar sua validade e qualidade, como na relação com o resultado citado no parágrafo anterior, em que pondera sobre as consequências dos riscos identificados. Para tanto percebe-se que esses assuntos não geram um consenso entre os respondentes e sugere-se uma revisão quanto à sua aplicabilidade. Do mesmo modo, inclui-se a necessidade de revisar os conteúdos abordados, nas quais as alternativas discordo parcialmente e discordo totalmente alcançaram um volume mais expressivo de respostas.

Por fim, pode-se concluir que o funcionamento do sistema de controles internos da entidade XYZ, apresentam resultados aceitáveis no conjunto de suas operações. No entanto recomenda-se que os controles internos sejam aprimorados através de atividades de controle e monitoramento, no intuito de alcançar adequados níveis de execução e percepção por parte de seus colaboradores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALVES FILHO, Bartolomeu de Figueiredo. **Processos organizacionais**: simplificação e racionalização. São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em: 11 set. 2018.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMISSÃO TÉCNICA NACIONAL DE GOVERNANÇA. **Manual de Controles Internos**. São Paulo: ABRAPP, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: Teoria e Prática. 8. ed. São Paulo, Atlas: 2012.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade avançada**: inclui a nova estrutura conceitual comentada – CPC 00. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Manual de Contabilidade**: Plano de Contas, Escrituração e as Demonstrações Financeiras de acordo com as IFRS. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. 2009. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério João. **Controle de gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia de Pesquisa-ação**. São Paulo: Saraiva, 2009.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	ALTERNATIVAS DE RESPOSTAS				
Identificação do Respondente	Marque sua resposta				
1. Sexo	Feminino	Masculino	-	-	-
2. Qual sua idade	De 18 a 25 anos	De 26 a 30 anos	De 31 a 40 anos	De 41 a 50 anos	Acima de 51 anos
3. Qual seu cargo	Diretor ou Superintendente	Gerente ou Coordenador	Analista	Assistente ou Auxiliar	Outro cargo
4. Grau de instrução	Ensino médio completo	Ensino superior completo	Pós-graduação completa	Mestrado completo	Outro
Ambiente de Controle	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
5. A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.					
6. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela organização são percebidos por todos os funcionários nos diversos níveis da estrutura hierárquica.					

7. A comunicação dentro da organização é adequada e eficiente.					
8. Existe código formalizado de ética ou de conduta.					
9. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.					
10. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários dos diversos níveis da estrutura hierárquica, na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.					
11. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					
12. Existe adequada segregação de funções (separação de atribuições entre diferentes pessoas) nos processos e atividades.					
13. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados.					
Avaliação de Riscos	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
14. Os objetivos e metas da entidade estão formalizados.					
15. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas.					
16. É prática da instituição o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de					

ocorrência desses riscos e a conseqüente adoção de medidas para mitigá-los.					
17. É prática da organização a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.					
18. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.					
Atividades de Controle	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da organização.					
20. As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.					
21. As atividades de controle adotadas são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.					
Informações e Comunicações	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
22. As informações relevantes são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas.					

23. As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.					
24. A informação disponível para os setores internos e colaboradores é apropriada, atual, precisa e acessível.					
25. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da organização, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.					
26. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.					
Monitoramento	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
27. O sistema de controle interno é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					
28. O sistema de controle interno tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
29. O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.					
30. Análise Crítica e Comentários Relevantes					

As informações a seguir foram enviadas no corpo do e-mail para os colaboradores e também disponibilizadas na descrição do questionário pela plataforma Microsoft Forms:

Prezado (a),

Sua participação é muito importante!

Este questionário visa identificar o funcionamento do sistema de controles internos administrativos da entidade XYZ.

Estarei apresentando os dados coletados em artigo científico, para fins de obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Obs.: os nomes dos respondentes e da organização serão mantidos em sigilo e tais informações não serão divulgadas no artigo científico.

Instruções:

As questões nº 1 até nº 4, são voltadas à identificação do respondente.

As questões nº 5 até nº 29, são relativas à pesquisa. Para cada afirmativa selecione uma resposta, de acordo com a sua percepção. As respostas foram elaboradas conforme Escala Likert, com as seguintes opções:

- Discordo totalmente;
- Discordo parcialmente;
- Não concordo, nem discordo;
- Concordo parcialmente;
- Concordo totalmente.

A questão nº 30 é opcional, portanto, descreva sua análise crítica, comentando sobre o sistema de controles internos.

Prazo de resposta: aguardo sua participação até dia 13/11/2018 (terça-feira).

Grato.

Ricardo Blauth